

# 基于受托责任与管理控制的内部控制机制研究

厦门大学 王光远 闽江学院新华都商学院 刘霞

## 一、COSO 框架根本问题是缺乏科学有效的控制机制

内部控制对于企业的重要性已经毋庸置疑,早在上世纪八十年代杨时展教授就提出,“剧烈的竞争使企业家们总结出一条经验,对任何企业来说,实际情况都是这样,得控制则强,失控则乱,无控制则亡”(杨时展,1997)。COSO 委员会的内部控制框架是当前公认的内部控制规范的“典范”,各国内部控制体系的建设都深受 COSO 框架的影响。尽管 COSO 控制框架在理念上的先进性受到各国监管者的追捧,但以该控制框架为基础的内部控制体系,无论是在设计还是在运行上都出现了很多令人深思的问题,“这些问题可以从内部控制目标、内部控制模式与内部控制的实施技术三个层面进行归集”(郭安邦,2009),这三个方面背后的关键便是控制机制的缺乏。

(一)内部控制规范与企业对内部控制的需求不一致 无论是 COSO 控制框架还是我国企业内部控制规范,都是立足于监管者立场的控制规范,与企业自身对内部控制的需求不一致,而且关于内部控制的文件、制度、规定不但种类繁多,且大多长篇累牍,让企业感到无所适从。出现这种状况的根本原因在于控制目标之间失去平衡,顾此失彼。Root(2002)在批判 COSO 控制框架时指出,在构成内部控制标准的各层次中,最有效的标准应该最适于评价达成主要商业目标的可能性。虽然 COSO 框架明确表明控制目标包括经营的效率效果、财务报告的可靠性和法律法规的遵循性,但由于 COSO 委员会大部分成员来自财务、会计、审计等领域,尤其是注册会计师职业界,因此, COSO 控制框架特别强调的不是企业最关心的经营效率效果,而是依据监管者的视角,高度关注财务报告的可靠性。“该报告用了整整一卷的篇幅来论述如何向外界披露与财务报告相关的内部控制问题”(Root,2002)。财务报告内部控制占据主导地位的理论和实务操作的惯例,使得许多企业依据 COSO 控制框架建立的内部控制与业务流程无法有机结合,尤其是在《萨班斯——奥克斯利法案》(以下简称《萨奥法案》)颁布之后,这一状况非但没有得到解决,反而进一步加强。“如此一来,企业内部控制建设与实施的目的远远偏离了经营管理目标的需要,而成为应对外部监管要求的程序化工具”(郭安邦,2009),本质上应贯穿全部流程的内部控制框架实质上则是割裂了内部控制整体的系统性和有机性,各个控制要素无法有效落实和体现在企业业务流程中,对业务流程的控制不再是为了实现控制目标而成为应对监管的需求。

(二)COSO 内部控制结构以内部控制目标为核心 COSO 委员会通过一个三维结构将内部控制目标和五要素连接起来,所有内部控制要素都是根据控制目标确定,并服务于控制目标。内部控

制目标对于控制要素具有直接的统驭作用,是整个内部控制系统的“经线”,但对控制要素之间的关系以及要素与目标之间的对应,COSO 控制框架没有加以详细的解释和说明。《萨奥法案》颁布之后,要求公司管理层每年都应评估公司财务报告内部控制,每一个编制报告的公司在其向 SEC 提交的年度报告中包括一个管理层有关公司财务报告内部控制的报告以及公司注册会计师的鉴证。我国企业内部控制规范也提出类似要求。报告内部控制系统是否有效,就需要评估控制五要素是否存在以及是否运行良好(Office of Internal Auditing,1999)。现实中,内部控制是与企业流程紧密结合在一起的,如何在流程中清晰划分各个要素成为令人头疼的问题。五要素是内部控制的横截面,是从理论角度分析内部控制。控制机制恰是控制要素与企业流程的连接纽带,只有了解控制机制才能深入分析控制要素的落实与相互关系,才能基于流程真正落实内部控制目标,内部控制理念也才能真正发挥对企业的指导性作用。

(三)相关各方对内部控制的需求不同 股东和利益相关者、企业管理者、外部监管者和外部审计师都基于自身利益,对内部控制有着不同的需求。无论各方需求差异多大,内部控制都是对受托责任的控制,它既不是单纯只为股东服务,也不是只为管理者和外部监管者服务,更不是只为外部审计师服务。这些不同的视角和需求是内部控制的各个层面,而要想协调和整合好这些层面,只能立足于内部控制的本体——服务于企业资源优化配置。COSO 委员会认识到这一问题,并尝试进行解决,提出了内部控制目标体系,但这个目标体系没有详细分析控制目标的各个层级,忽视各方目标的差异,只是简单地将各个目标放在同一水平,导致各方的意志和需求并没有得到充分的体现。这一现象从当前企业内部控制建设中只是注重遵循性便可窥见一斑。另一方面,“COSO 内部控制的经营有效性目标在与控制流程特别是其中的风险评估与控制活动相衔接时,存在着逻辑跳跃或者说逻辑断层”……“从控制流程维度看,COSO 内部控制框架流程的落脚点对的是对风险的控制而非对企业目标的落实,这意味着内部控制框架流程与内部控制框架目标之间存在着逻辑错位。逻辑断层和逻辑错位的存在,是 COSO 内部控制整体框架概念被质疑缺乏可操作性的主要原因”。(刘霄伦,2010)

(四)内部控制目标的实现、控制流程的实施都是组织中的人来完成的 通常认为组织中存在三个层级的控制主体:以董事会及 CEO 为代表的高管层、以部门经理为代表的中间管理层、以普通职员为代表的职员层。这三个层级的人员在组织的内部控制中扮演着不同的角色,任何控制框架的建立和维护都需要这三层

人员共同努力。在 COSO 控制框架中,“人”被赋予了十分宽泛的概念,既包括董事和管理者也包括组织中的其他成员,组织中所有成员都肩负着内部控制的责任。内部控制的建立和完善是组织中全员性的系统工程,每个控制层级都承担着各自相应的职责,但各层级之间如何相互影响,设计和执行适应国内外环境、符合自身发展需要的控制系统,控制框架并没有给出具体指导。代表监管方立场的内部控制制度规范与标准的制定者和推行者(无论是企业外部的还是企业内部的),并没有提供内部控制实施的有效机制和高效率的操作平台,导致内部控制在实际贯彻中无法落到实处,进而形成监管方需要与企业经营管理层需要之间的矛盾。

总之,各国的控制框架均是基于目标、要素、组织层级构建的一个控制三维结构,虽然理论界和实务界人士都认识到控制的实施需要控制目标、控制要素和组织各层级成员共同努力,但如何将其整合在一起,共同发挥合力作用则较少涉及。鉴于相较于会计审计学者,管理控制学者更侧重关注在业务流程运转中实现控制目标,因此,笔者基于受托责任学说,在管理控制的相关文献中寻找解决问题的钥匙。

## 二、管理控制研究为科学构建内部控制框架奠定坚实基础

管理控制理论是管理学领域的重要分支之一,是一个多学科交叉领域,受到控制论、系统论、会计理论、代理理论、心理学、管理经济学和组织行为等多学科的影响。管理控制在企业管理中具有重要地位,对于保证企业战略的正确执行,提高企业经营效率、效果,起到越来越大的影响作用。正是由于管理控制背景复杂、内容多样的特点,学者们往往是针对管理控制的某一方面展开研究,这就造成管理控制研究成果纷繁复杂局面。笔者将对管理控制的相关研究作一梳理,为深入进行内部控制领域的研究提供基础和参考。

(一)管理控制概念之争 在早期的管理思想中,控制是作为管理的一项职能。1920年 Lawson 发表的《工业控制》是第一部完全以管理控制为主体的著作,将控制原理引入科学管理,使科学管理得以正确的使用(Lawson,1920)。在之后管理学发展的历程中,作为管理主要职能之一的控制职能,也相应地得到发展,并在多学科交融的影响下不断完善。

1948年诺伯特·维纳(Norbert Wiener)出版《控制论——动物、机器中的控制和通讯》,奠定了控制论的理论基础。控制论一经提出,便得到迅速发展和应用,管理控制研究也深受影响,主要表现为将反馈机制引入管理控制,将管理控制视为反馈控制系统。控制论的带动下引发了学者们研究管理控制的风潮,提出的管理控制概念都是基于控制论所界定,Geert Hofstede 回顾了 1900-1972 年管理控制的相关文献,发现“大部分都是反应性的控制论范式”(Geert Hofstede,1978),认为管理控制是由确定标准、评价业绩、纠正偏差所构成的信息反馈回路。与此同时,系统论也逐渐融入管理控制的研究中,系统论对于管理控制的重要贡献在于其所采用的“系统的方法”,使得人们不再孤立地分析对单个内部变量的控制,而是开始考虑多个控制变量之间的关系与控制。系统论的引入使学者们开始思考管理控制边界,探讨管理控制是一个封闭式的还是开放式的系统。

20 世纪 60 年代,以安东尼为代表的会计学者发展了以会计为基本控制手段的管理控制。罗伯特·安东尼是一名资深的会计学家,他将管理控制界定为:管理者为了完成组织目标,富有效率和效果地获得和使用资源的过程(Anthony,1965)。安东尼提出三类控制:战略规划、管理控制与业务控制,并分别针对这三类控制进行了分析(如表 1)。战略规划的重点在长期目标,业务控制的重点在短期工序的运行,而管理控制介于两者之间,是联结二者的过程。尽管安东尼认为管理控制是受社会心理学规律支配的,但他仍希望会计信息能在此发挥作用(Machin,1983)。安东尼的理论在管理会计领域广为应用,但因为过于强调运用会计的方法和手段来实施管理控制而受到批评。

表 1 安东尼提出的三类控制和成本

| 安东尼的分类 | 成本 | 举例     | 控制信息 | 技术       | 资料来源   |
|--------|----|--------|------|----------|--------|
| 战略规划   | 承诺 | 资本投资   | 定量   | 时间价值网分析  | 经济学数据  |
| 管理控制   | 管理 | 管理行为   | 定性   | 判断判断     | 社会心理学  |
| 业务控制   | 工程 | 直接产品成本 | 定量   | 标准成本差异分析 | 经济学物理学 |

资料来源:Tony Lowe, John L.J. Machin, New perspective in management control[M]. London: Macmillan, 1983.

Machin 认为“管理控制是指经理人员在完成组织目标时,借以确保资源的取得和使用有效率和效果的过程。”(Machin,1983)。他从“管理”、“控制”和“系统”三个方面讨论管理控制系统,指出管理控制系统的研究重心应当是“整个组织范围内正式化、系统化的数据处理系统”。Merchant(1985)对管理控制系统进行了深入的研究,指出管理控制实质上就是“让一切遵守规矩,是管理的第一重要职能,……,控制得力意味着一个掌握信息的人能够相当有把握不会出现重大的、令人不愉快的问题”。

Maciariello 和 Kirby(1994)认为管理控制系统是一组相互关联的信息沟通框架系统,它为信息处理过程提供便利,帮助管理者将一个持续经营组织的各个部分协调起来,从而实现组织目标。他们定义的管理控制系统致力于谋求正式和非正式控制系统间的平衡,以便保证组织目标的实现。

管理控制的概念从产生以来一直存在争议,说明管理控制涵盖范围的广泛。通过总结这些不同观点,可以得到一些共识:首先,管理控制本质上就是“确保组织以最佳方式履行指定职责,取得预期效果而制定的政策和程序”(王光远,2009)。其次,学者们对于管理控制的认识总体上可以分为两类:广义的管理控制和狭义的管理控制。广义的管理控制是基于管理学理论,将控制定位于一项管理职能,通过运用各种可能的方法和手段实现组织战略目标,包括通过组织结构、组织文化、人力资源政策等。狭义的管理控制是以控制论为基础,认为管理控制是一个封闭的反馈系统。

笔者认为管理控制应立足于受托责任,以控制论为根基不断发展和完善。控制论对管理控制研究的最大贡献是提出一套语言,能够讨论各种控制概念和预测模型的重要性(Otley,1983)。管理控制的目的是使组织能有效地使用其拥有的资源,实现组织目标。控制论恰当反映了管理控制系统建立的初衷。控制是保障委托人利益、落实受托人经济责任的必不可少的管理环节,由于委托人和受托人处于不同的控制地位,有着不同的控制目标和利益需求,尤其是存在着“信息不对称”,控制系统正是通过不断纠正企业运作过程中出现的各种偏差,促进受托人“以最大的善意、最经济有效



的办法、最严格地按照当事人的意志来完成受托人所托付的任务”(杨时展,1997)因此,控制首先是一个纠偏系统。又因为组织是一个复杂的系统,处在一个变化万千的环境中,“人”又具有社会性、文化性等多重属性,所以为了更好的实现目标不可避免的要运用组织结构重塑、人力资源管理和组织文化构建等多种方法和手段,这些措施的使用主要是为了实现最终的控制目标,并不会影响控制系统的性质。

(二)管理控制框架之争 由于管理控制概念众多,由此导致的控制系统也各不相同,管理控制理论的研究正是随着管理控制框架的探讨逐渐成熟发展起来。学者们从不同历史时期、不同研究视角、致力于实现的不同目标等各个方面,构建了不同的管理控制框架。

(1)基于控制论的管理控制框架。所有基于控制论的管理控制框架都有三个前提假设:存在组织目标有效实施的对应标准,能够衡量实际结果,包括投入或投入和产出之间的比率;当标准和实际结果存在差异时,能够根据反馈信息调整流程(Hofstede,1978)。在基于控制论研究管理控制学者看来,管理控制流程类似于机械控制过程,两者都采用相关的、简单的反馈控制解释复杂系统的行为(如图1所示)。

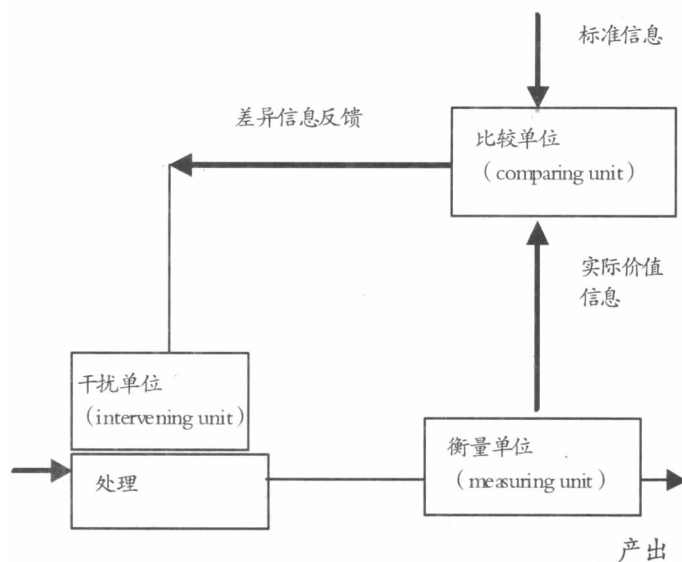


图1 组织控制系统的控制模型

资料来源:Geert Hofstede, The Poverty of Management Control Philosophy, Academy of Management Review, 1978.

Lorange 和 Scott(1974)构建的管理控制框架包括以下几个方面:相关控制变量的鉴别;良好短期计划的设计;整套控制变量中短期计划实际完成程度的记录;偏差的分析。这种框架的优点在于刻画出管理控制的科学性和定量分析流程,但却无法客观地反映出各种因素对管理控制系统和组织目标实现的影响。

(2)基于会计控制的管理控制框架。管理控制中一个重要环节便是需要对受控方的行为或结果予以衡量,会计控制便成为首选方式。同时,由于组织结构中链条的增加,委托人直接监督管理层能力的减弱,需要采取措施来加强对管理层受托责任的执行,会计控制也是最为简便易行的控制方式。

安东尼在《管理控制系统》中构建了一个包括三部分(管理控制环境、管理控制过程、管理控制变化)的管理控制框架。他非常重视预算等会计手段在管理控制框架中的作用,将预算作为管理控制框架的核心:首先由预算将企业目标分解为各部门或职员的业绩目标,然后评价实际业绩并与预算目标相比较,最后通过管理薪酬机制对业绩偏差予以纠正,同时还附有联通上述三点的信息沟通渠道,这个框架便是安东尼范式的控制系统,也是管理控制系统研究的经典框架。人们将安东尼的这一管理控制思想誉为一种“范式”(Lowe & Machin, 1983; Chua, 1989; R. Whitley, 1999),受安东尼研究的影响,之后很多学者都非常重视预算在管理控制系统中的作用。

尽管预算对于管理控制系统非常重要,但 Otley 提出,预算作为核心控制方法的重要性会随着企业外部环境的多样性而逐渐下降,他主张以业绩管理为核心建立管理控制系统,认为业绩管理应该回答以下几个问题,并且这几个问题构成了一个完整的管理控制研究框架(Otley, 1999):组织未来成功的关键目标是什么?如何评价这些目标的实现程度?组织采用什么战略和规划实现这些战略和规划的活动及过程是什么?如何衡量和评价这些活动和过程的业绩?组织实现上述两个方面需要达到的业绩水平是多少?如何确定恰当的业绩目标?实现这些业绩目标,管理者将获得哪些报酬?与上述各方面相关的信息如何流转?

根据上述问题, Otley 对三种主要的管理控制工具进行了分析,归纳如表2。Otley 和 Berry(1980)在总结了1978年前以权变理论为基础的管理会计研究后,认为控制是组织的有机组成部分,而会计是控制的有机组成部分,必须在组织整体架构下考虑控制设计,也必须在控制系统的整体架构下考虑会计设计问题。

表2 采用业绩管理框架对三种管理控制工具的分析

| 项目                | 预算控制                           | 经济增加值                               | 平衡计分卡               |
|-------------------|--------------------------------|-------------------------------------|---------------------|
| 系统目标 (objectives) | 财务目标,如利润、现金流量等                 | 单一财务目标                              | 以战略为基础的多个目标         |
| 战略和计划             | 尽管预算是基于行为计划,但没有正式考虑手段-结果关系     | 由管理者负责,可能在设定任务时考虑                   | 在选择业绩指标时没有明确,没有正式程序 |
| 业绩目标 (targets)    | 对业绩计划进行最保守的估计,关于目标设定的文件对控制提供指导 | 提出一些关于“遗留效果”(inheritance effect)的建议 | 尽管关注平衡,但没有考虑        |
| 报酬                | 没有关注,现在许多报酬都是依据预算的实现而定         | 适当的报酬激励计划作为中心内容                     | 没有关注                |
| 反馈                | 短期预算差异反馈,预算每年不断增加              | 考虑长期影响                              | 要求业绩报告,但没有明确指导      |

资料来源:David Otley, Performance Management: A Framework for Management Control Systems Research, Management Accounting Research, 1999 (10).

(3)基于人性化管理的管理控制框架。

一是团队控制和个人控制。管理层级制的存在是现代工商企业的一个显著特征(钱德勒,1987),组织结构的复杂以及管理层级制的出现,使得企业内部受托责任进一步复杂化。企业的控制效果,本质上是对人管理控制效果的综合体现。单纯的、机械化的管理控制框架已不能满足要求,人对于社会归属和尊重的需求,以及人与人之间的沟通、协调,都是管理控制必须面对的问题。

Tannenbaum(1968)根据最简单的人际关系设计了封闭的管理控制框架(如图2)。该控制框架特别强调人的行为,指出人际关系控制的复杂性,但由于将管理控制简化为二人模型,框架呈现为

单向、封闭的特点。

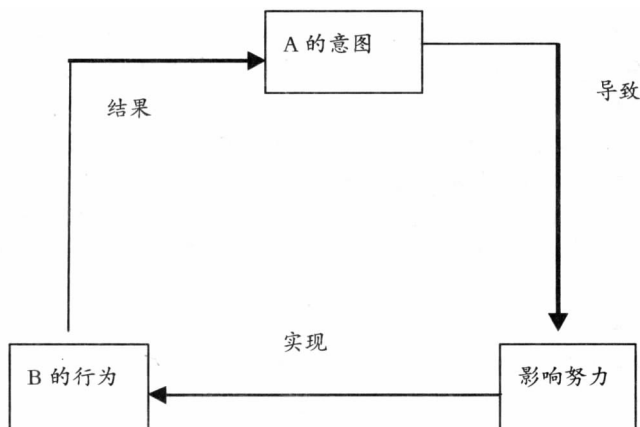


图2 Tannebaum的控制循环

资料来源: Clive Emmanuel, David Otley, K. Merchant, Readings in Accounting for Management Control, UK: Chapman & Hall, 1992.

Ouchi (1979) 将管理控制机制分为三类: 市场机制 (market mechanisms)、行政机制 (bureaucratic mechanisms)、宗族机制 (clan mechanisms)。Ouchi 分类理论最重要的一点, 是突破了以往组织管理理论过于关注行政控制的局限, 指出组织内部可以通过价值观、意识形态方面的社会化过程来实施管理控制。Dalton 的研究与 Ouchi 类似, Dalton (1971) 认为人们会产生自我控制, 他将组织中的控制分为三类 (如表 3), 由组织实施的控制、由非正式团体实施的控制和由个人实施的控制, 即行政控制、社会控制和自我控制。

表 3 Dalton 对组织控制的三种分类

| 控制实施方 | 控制指令来源    | 行为和业绩衡量对象    | 正确行为的信号     | 对服从的强化或奖赏        | 对不服从的制裁或惩罚 |
|-------|-----------|--------------|-------------|------------------|------------|
| 组织    | 组织战略、竞争需要 | 预算、标准成本、销售目标 | 变动          | 管理系统货币激励提升       | 要求解释、解雇    |
| 非正式群体 | 相互承诺、群体信仰 | 群体规范         | 异常          | 接收为同类人、加盟成员、成为领袖 | 取笑排斥、敌对    |
| 个人    | 个人目标、希望   | 自我期望、中间目标    | 理解目标接近失败、迷失 | 对掌握满意、得意         | 感到失落、失败    |

资料来源: Clive Emmanuel, David Otley, K. Merchant, Readings in Accounting for Management Control, UK: Chapman & Hall, 1992.

McKenna (1983) 认为管理控制涉及监督控制、程序控制、社会控制和自我控制多个维度, 他从三个层面 (个人个性、人类需求和认知理论) 讨论因理论和不同管理控制之间的关系。McKenna 提出, 传统上的等级制度和程序控制方法, 尽管仍具有重要性质, 但可能不是最适当的控制形式。一个便于发展职员自主性、关注团队接受性和合理报酬的控制系统, 能够提升组织的适应性和反应性。Lowe (1983) 直接指出, 如果没有理解人们实施控制流程的动因, 以及这些动因与管理控制执行方式之间的互动关系, 成功研究管理控制是不可能的。

二是文化控制。文化价值观会影响企业的管理控制系统, 相同的管理控制系统在不同的文化价值观下其效果就有可能不同。Merchant (1998) 将组织中的控制机制分为三类: 行为控制、结果控制和人事与文化控制。行为控制是保证职员采取有益于组织的行

动, 是一种对职员的直接控制。结果控制是对行动结果而不是行动本身的控制。人事与文化控制被 Merchant 认为是最重要的一种控制机制, 在行为控制与结果控制不能达到的地方, 人事与文化控制却可以达到, 人事与文化控制可以使职员控制自身的行为, 并通过相互影响控制他人。Chow, Shields and Wu (1999) 的研究结果支持所提出的两个假设, 即在同一境外经营的跨国子公司之间使用的管理控制系统没有差别, 与当地企业也不会有差别, 职员对管理控制系统的偏好与实际设计的管理控制系统之间的相似性, 不会因外国企业和当地企业的不同而不同。Stede (2003) 研究结果表明同一跨国公司的文化对业务单位管理控制系统设计的影响力大于业务单位所在的当地文化, 跨国公司强调业务单位管理控制系统的一致性。O'Connor (1995) 以新加坡当地企业和外国企业为样本, 研究文化价值观对预算参与的影响, 结果表明在组织文化层面, 权力距离会影响预算参与和业绩评价。Nixon (2005) 认为在 21 世纪, 管理控制文献或是关注与非正式社会控制相关的分析和影响, 或是强调社会控制变得越来越重要。机械控制和社会控制需要调和动态的战略和控制环境, 这些控制相互之间必须一致。

(4) 基于管理学理论的管理控制框架。管理学中控制是一项重要的职能, 很多管理学者基于此对管理控制进行了研究, Rotch 是其中一位典型代表。Rotch (1993) 认为一个有效的管理控制系统是由业绩评价、激励和组织结构等要素, 由战略、监督和给出方向三个部分共同组成, 反映了管理控制系统环境、管理控制系统实施过程以及管理控制系统中的沟通和反馈方式。虽然该架构考虑了系统环境因素, 包括战略、领导风格、组织结构和目标界定, 但它忽略了组织外部环境变量, 而权变理论的引入正好弥补了这一缺陷。

20 世纪 80 年代以后, 社会经济发生了一系列的变化, 企业的外部环境呈现出动态 (Dynamic)、多样 (Diverse)、困难 (Difficult)、危险 (Dangerous) 的特性。在这一时期权变理论开始引入管理控制研究中 (Otley, 2009)。权变理论认为, 在组织管理中要根据组织所处的环境和内部条件的发展变化随机应变, 没有什么普遍适用、“最好的”管理理论和方法, 只有依托环境因素和管理思想及管理技术因素之间的关系, 才能确定最有效的管理方式。根据权变理论, 不同控制系统的适用性依赖于企业所处的背景, 每个企业都应根据自身特点, 建立“合理的控制”。于是, 许多学者开始依据权变理论研究管理控制系统 (Otley, 1980; Merchant, 1985; Govindarajan, 1990; Simons, 1995; Fisher, 1998 等)。

Wilkison (1983) 关注组织与环境的互动, 以及这些互动对管理控制系统设计的影响。他认为组织若要维持良好的状态, 管理控制必须识别和管理环境需求。Hopper and Berry (1983) 研究了组织结构和控制系统之间的关系, 提出通过在组织设计中建立正式控制结构, 能够控制更大更复杂的组织, 这一举措具有规模经济。Fisher (1998) 将权变理论和管理控制系统相结合, 建立一个基于权变理论的管理控制框架。该框架的核心是企业要根据业务部门面临的权变因素, 选择控制战略, 权变因素和控制系统之间的正确配比会导致理想结果。Simons (1995) 构建了一个基于企业战略并具有四个系统构成的管理控制框架 (如图 3), 该框架的基点是企业战略, 四个分支系统是: 边界控制系统、诊断控制系统、信念控制系



统和交互式控制系统。核心价值观受到信念系统的控制,要规避的风险受到边界系统的控制;战略不确定因素受到交互式控制系统的控制;关键业绩指标受到诊断控制系统的控制。管理控制系统是对企业战略进行控制的关键杠杆,利用四种控制系统使组织内部的制约关系保持平衡。这四种控制实质上已经涵盖了“方向指引、意愿激发、报酬和激励与引发变化”等管理控制手段,同时又将信息沟通和反馈融入系统当中。

以权变理论研究管理控制的一个重要缺陷,是研究者大多采用零散的方式,许多研究只针对某个或某些权变因素,缺乏整体性(Fisher, 1998),而且研究者尚未对管理控制系统中应包括的权变因素达成统一意见,无法建立一个整合众多权变因素的整体管理控制系统。

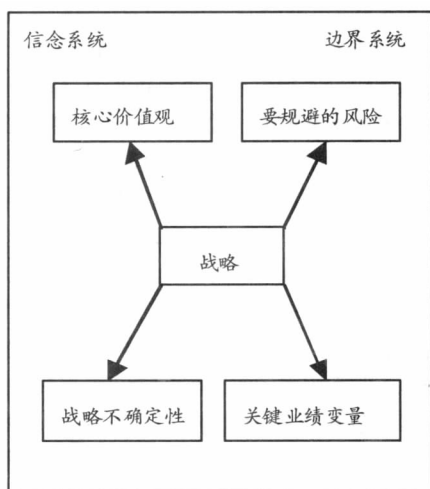


图3 Simons控制框架

资料来源:Robert Simons著,鲜红霞、郭旭力译:《控制》,机械工业出版社2004年版。

(5)管理控制系统的整合框架。管理控制系统要想真正发挥作用,最根本的就是其整合状态(Otley, 1999)。因此,控制框架中各项机制的整合就成为控制系统发挥作用的关键环节。可能正是因为这个原因,近期管理控制学者纷纷建立整合的管理控制框架,而这些框架都有一个显著的特点,就是基于控制包(control package)而构建。

事实上,管理控制系统各要素整合的观点由来已久。首先,管理控制系统各要素无法独挡一面。许多管理控制研究仅考虑某个要素或实务,似乎这些因素相互独立运作,而实质上它们共处于一个全面的控制系统之中。Fisher(1998)指出,如果没有识别出各个管理控制系统间的连接,而直接考虑与权变变量相关的管理控制要素将会导致错误结论。Chenhall(2003)指出,单独研究某个管理控制要素,可能无法明确控制框架。这就为Dent的结论提供了理由。Dent(1990)在评估管理控制系统权变研究时,指出尽管发现权变变量和管理控制系统存在一些关系,但整体上这些关系是薄弱的,结论是含糊的。Chenhall(2003)也认同Dent的观点,认为所考虑的变量没有对适合组织类型或驱动业绩的管理控制系统提供持续一致的解。第二,学者们花费大量时间研究新的管理控制工具,如作业管理、平衡计分卡等,这些管理控制工具各有专攻,单独

依靠某一种工具来实现管理控制的所有功能是不现实的,必须将其有效整合。第三,管理控制系统理论的主要关注点是如何设计管理控制系统,以便生成理想的结果。理解管理控制包的运作,能够推进控制系统设计,以支持组织目标、实现组织业绩(Sandelin, 2008)。

实际上,控制包框架的流行也可从受托责任理论中得到解释。随着企业规模的逐渐扩大,委托人日渐增多,由此带来外部受托责任的多样化,因此需要采用多种机制进行控制,以保证有效履行受托责任。另一方面,企业规模的扩大,导致内部管理层级的增加,内部受托责任不得不分级化、分层化,这就更加需要对层层下放的权责进行控制。当代受托责任体系是一个多层级的系统,为了确保多层级受托责任目标的一致,控制系统也必须由众多控制机制组合而成,如此方能有效控制,保证受托责任的履行。

对于控制包框架的构建,不同学者有着不同的见解。Otley(2003)认为核心管理控制包应包括四个因素:规则、管制和程序;背景因素;行为控制机制;动态文化价值观和规范。Fisher(1998)设计的管理控制框架中,控制包由控制论控制系统、组织结构、组织文化、人力资源管理和其他控制机制组成。Flamholtz(1996)提出一个由三部分嵌套组成的管理控制系统框架:核心控制系统、组织结构、组织文化。核心控制系统(即控制包)居于中心,是一个基于控制论的控制结构,由四个子系统(计划、业务运作、衡量和报酬评价)组成。Herath(2007)认为管理控制系统包括四个组成部分:组织结构和战略、公司文化、管理信息系统、核心控制包。核心控制包代表组织核心控制实务和机制,位于管理控制系统的中心位置。其他三个控制系统(公司战略和结构、公司文化、管理信息系统)围绕在核心控制包周围。Malmi and Brown(2008)通过对关于管理控制包文献的回顾,指出管理控制包的优点是涵盖管理控制系统的全面控制,控制包中包括5类控制:计划、控制论控制、报酬和补偿、行政控制和文化控制。Sandelin(2008)采用实地调研的方法,分析同一家公司在不同时间,面临相同权变因素所采用的不同管理控制包。调查结果表明,在相同权变因素下,通过控制要素的不同组合,均能使企业同时实现成长性和盈利性。管理控制包不是某个控制要素的单独函数,而是控制要素整体的组合,控制系统作为一个控制包运作,内部要保持一致性,即均致力于实现相同的目标。

以控制包为核心的控制框架中,虽然学者们运用的机制不尽相同,但主要包括两类机制,一类是由计划、业绩评价、报酬激励和信息沟通与反馈等机制组成,强调控制中的纠偏作用,将业务运作中偏离计划或目标的活动予以纠正。由于控制的本质在于指出工作中的缺陷与弱点,进行纠正并避免重犯,因此核心控制包就是基于这个本质而构建的,基本上涵盖了这些控制机制。另一类便是由文化控制机制为代表的“软控制”机制。从前面的基于核心控制包的管理控制框架所包括的内容可以看出,几乎所有控制框架都包括由企业管理风格和文化、组织架构等构成的“软控制”。所有的控制包框架都强调企业文化对管理控制的作用,而且认为其他控制机制都应应对组织文化起支持作用。另外,以控制包为核心的控制框架均认为控制系统不是一成不变,应能够适应企业所处环境,而且控制系统的不断调整和创新对企业非常重要。

(6)国内管理控制研究。相较于国外管理控制研究的多样化,我国管理控制的研究较少,研究内容零散。我国学者对管理控制框架的研究中,会计学者仍占相当大的比重,比较突出的当属东北财经大学张先治教授。张先治(2003)借鉴 Simons 的控制杠杆理论,提出管理控制系统是由预算控制系统、制度控制系统、业绩考核系统和激励评价系统构成。并且他提出了管理控制十大要素,即控制环境、控制变量、控制标准、信息报告、执行评估、纠正偏差、业绩评价、激励机制、沟通交流和监督控制(张先治,2005)。周得孚在《管理控制》一书中,按照企业经营管理的各环节将管理控制划分为预算控制、决策过程控制、内部管理控制、资金管理控制、市场营销管理控制和信息管理控制六个方面。贺颖奇(2004)从现代企业契约的性质出发,分析了管理会计的职能,认为管理控制系统是通过权力的再分配把经营预算分解为各个下属部门(团队)的具体任务,并具体执行和落实。他构建的管理控制框架以企业战略为基础,通过预算确定控制目标,通过业绩评价和激励与奖惩保证预算的执行。池国华(2004)提出,一个完整的管理控制系统应该由战略计划、信息与沟通、业绩评价和激励等四个子系统构成。杜胜利(2004)指出,构建什么样的管理控制系统和如何构建管理控制系统有多种模式可选择,每个企业要根据自身的背景环境和实际情况选择并设计和运用适合自己的管理控制系统。杜胜利构建了一个包括战略控制、结构配置、利益整合、业绩评价、管理激励五个具有内在逻辑关系问题在内的管理控制系统框架。席西民(2004)等通过回顾管理控制的研究文献,提出传统管理控制已无法应对现代组织所面临的挑战,采用“围绕和谐主题通过理性设计和环境诱导下的自主演化相结合的控制思想”,构建了和谐管理控制的概念模型。赵世君、汤云为(2006)从激励的角度对管理控制系统进行了分析,提出一个成功的管理控制系统必须能够通过业绩计量及企业报酬机制,引导企业内部实现目标协调,并激发企业各级管理者及职员努力实现企业总目标。内部管理控制的系统性与协调性将是影响内部管理控制制度成败乃至企业战略管理目标能否实现的重要因素。冉秋红(2007)结合传统管理控制系统的程序与方法,提出了知识导向的管理控制系统的设计和基本框架,并分析了该管理控制系统的具体运作方法。颜军(2007)基于预算技术、集权与分权、报酬激励系统、业绩评价系统、内部协调与整合和信息系统等,构建了一个多元化公司管理控制系统框架。

### 三、基于受托责任的内部控制机制

通过前述的管理控制研究文献的归纳,可以看出管理控制研究成果众多、所构建的控制框架、所用控制工具各异,其中一个重要原因就是“控制”的内涵极为广泛,曾有人列出控制所包括的57种含义(Otley and Berry,1980),这对内部控制的研究提供了启示。

(一)受托责任是内部控制的根基。控制的产生是受托责任的需要,没有受托责任就无需控制。威尔逊指出,任何控制系统都应具备三个特征:受托责任、可控性和可选择性。控制已成为保障委托人利益、落实受托人经济责任的必不可少的管理环节。现代企业受托责任关系十分复杂,同一个人在某一层级中充当受托人的角色,在另一层级中就扮演委托人的角色。如总经理在面对股东和董事会时,他是受托人,在面对中级管理层时,他又成为委托人,需要控制下级经营人的受托责任。于是,无论作为受托人还是委托人,

他们均需要控制系统,控制是受托责任有效履行的保证。

受托责任的逐渐深入,推动组织控制层级的增加,控制框架也日益复杂。在组织结构简单、受托责任单一时,委托人和受托人的关注焦点在于如何提高劳动生产效率,此时采用的是单纯的机械控制,通过标准化严格限制组织成员的行为。随着企业规模的扩大,所有权与经营权的分离以及组织内层级的增加,受托责任体系呈现了多层化和分级化。委托人完全监督受托人的行为已不可能,结果控制成为必然选择,会计控制作为结果控制的主要手段凸显其重要性。随着委托人从强调受托财务责任扩展到受托管理责任,控制也从以资产安全、会计数据可靠以及法律法规遵循性为目标,发展为以战略实现和提高经营效率效果为主导目标,遵循性为基础目标。与此相对应,人们也逐渐意识到,单纯的监督以及纯粹的依靠结果控制都无法实现有效的控制效果,只有将限制与鼓励相结合才能充分发挥控制的效力。可以发现,在学者们构建的管理控制框架中,尤其是基于控制包的管理控制整合框架,尽管纠偏性质的控制机制仍在框架中具有重要地位,但考虑职员行为的业绩评价和报酬激励,以及文化控制等“软”控制机制在框架中的地位愈发重要。

(二)资源优化配置是内部控制的宗旨。任何资源都是稀缺的,必须以适当的方式合理运用这些资源,进行资源优化配置,方能解除受托责任。文善恩(1993)认为,企业受托责任应包括以下四个方面:保管的责任、效果的责任、节约的责任、效率的责任。保管责任是基础,是否做到节约、有效地利用受托资源,是衡量受托人业绩的主要依据。如果受托人不能有效地、节约地利用受托资源,即便他完成了交办的工作或保护了财产的安全完整,也不能算是一个优秀的受托人,因为合规性是何种组织和个人的经济活动得以持续进行的必要条件,解决组织的资源依赖性,确保有效率和效果地获取并利用资源才是内部控制的核心。

受托人所承担的受托责任已扩展到整体的经营管理责任,内部控制作为对受托责任有效履行的保障机制,毫无疑问也要涵盖整个经营管理过程,要时刻关注经济性、效果性和效率性。经济性、效果性和效率性之间的关系在服务产出模型中得到了非常好的体现。服务产出模型将组织的所有活动简化为四维:投入、过程、产出和结果(Ronell B. Raaum,2001),因为任何组织都是获取投入资源,通过过程加以运用,生产出所需的产出——产品和服务,实现某种想要的服务结果。在获取和资源的投入维度,主要体现的是经济性;在产出和结果维度,主要体现的是效果性;在投入和生产的投入过程中,主要体现的是效率性。企业运作过程中经济性、效果性和效率性的关系在投入产出模型表述为图4。

杨时展先生曾指出,在今天这个连水资源都日渐匮乏的社会中,对资源的合理使用具有普遍的意义,对我国这个以发展社会生产力为中心、高度民主为目标的社会主义国家,更具有特别重要的意义(杨时展,1997)。内部控制在企业内部是客观存在的,它决不应仅仅限于内部的防范和制约,而是应当为企业整体运营服务。委托人不但要求受托人合法合规地运用各项资源,还要求受托人经济、高效地配置并使用资源,实现经济效益最大化。Anthony(1964)指出,控制可以看做是企业为了应对资源依赖性,确保有效率和效果的获取和利用资源。管理控制的目的旨在确保有效获取资源,以



及资源利用效果和效率(杜胜利 2004)。

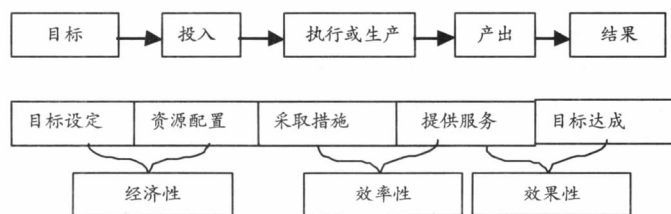


图4 投入产出中的经济性、效果性和效率性

资料来源: Implementation Guidelines for Performance Auditing: Standards and guidelines for performance auditing based on INTOSAI's Auditing Standards and practical experience [M], The Institute of Internal Auditors. 2004:14.

控制的有效运作是实现组织经济性、效果性和效率性的前提和基础,其过程是帕累托改进。控制只有致力于实现资源优化配置,以经济性(economic)、效果性(effectiveness)和效率性(efficiency)(简称3E)为导向,才能有效和合理保证企业目标的实现。企业内部控制的实质便是在法律法规许可的框架内,服务于企业发展目标,通过经济高效的内部控制机制,合理保证企业经营活动的效果性、效率性以及财务报告的可靠性,实现企业所属的人、财、物、信息、技术、时间等资源的经济性、效果性与效率性,使企业价值最大化(郭安邦 2009)。

(三) 构建立足3E的内部控制机制体系 由于委托人与受托人的目标和利益不同,以及人的经济性、社会性和文化性,可提出以“限制+鼓励”为原则,建立由引导机制、激励机制、约束机制和监督机制共同组成的控制机制体系。

内部控制系统不是单纯依靠某一个或几个控制机制的运作来实现控制目标的,而是相互协同、相互补充,共同实现企业目标。Merchant(1998)指出,控制机制作为确保控制系统实现目标的保障手段,不仅需要每项机制自身良好运作,还需要各项机制之间相互协调、相互配合。如果各项机制彼此无法相互配合,则控制机制作用的发挥就会受到限制。Ansari(1977)指出管理控制研究中有两类观点,一是将人作为理性人进行考虑,认为管理控制设计只是纠偏问题,对人性关注的不够。另一种是重视管理中的人性,认为管理控制是管理层激励下属实现目标的过程。这两种观点都有一定的合理性,也都存在局限性,应将二者相结合。

受托责任的履行需要权责利的合理安排,控制机制正是通过对企业内权责利的有效配置,为控制系统各层级目标的实现提供保障。组织中每个层级的委托人和受托人都有自身相对独立的权力、责任和利益。利益最大化是委托人和受托人均追求的目标函数,责任和权力是利益追求的约束和限制条件,责任不应小于完成任务应担的起码责任,权力不应大于履行职责所需的最大权力。相关责任人应在责任和权力的约束下寻求利益最大化。企业资源优化配置的实现,离不开各个层级的努力,离不开各个层级对利益的追求、对责任的履行、对权力的运用,离不开对各个层级委托人和受托人的引导、激励、约束和监督。可勾勒出控制机制整体如图5。

引导机制是企业前进的罗盘,是组织的导航系统,通过企业文化和价值观实现对职员行为的引导与凝聚。激励机制是组织运行

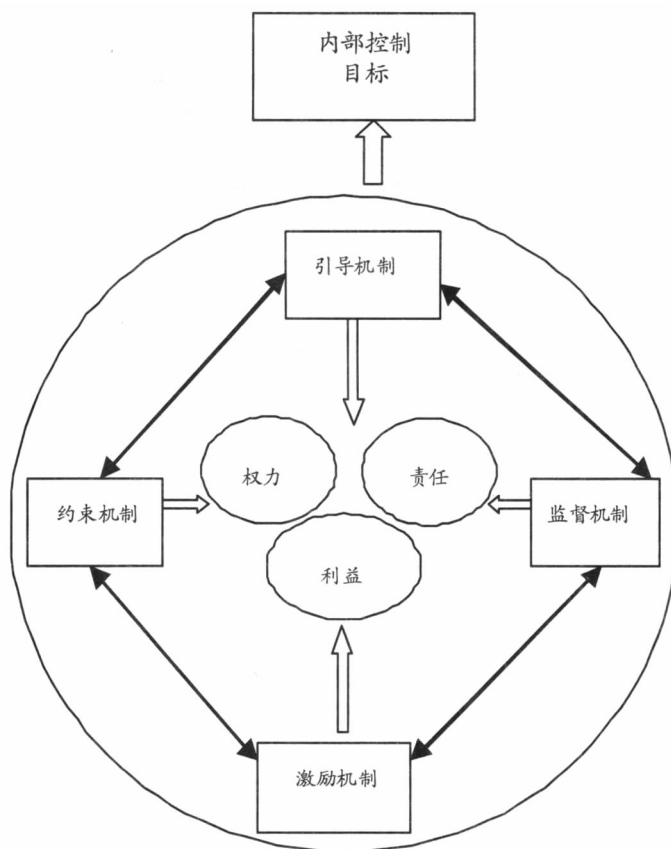


图5 控制机制整合运作

的推进系统,对职员实现组织目标的主动性进行激发与强化,利用个人对利益的追求,通过各种手段将职员个人目标引向组织目标,使得职员行为在激励机制的各种考核指标的诱导之下指向组织目标。只有推动力的作用,很可能导致职员的离散行为。约束机制便是通过制度、法律、法规确定职员的行为边界,将人的积极性限制在实现组织目标的路径上来。监督机制是通过对控制系统运行进行检查与评价,确保控制系统沿着预设的轨道运行。监督应以风险为导向,不但抓住了实现目标的关键问题,也降低了成本、提高了效率。同时这四项控制机制之间彼此又通过信息沟通与反馈相互连接,通过收集、整理、反馈企业中的各类信息,既可以协助各个控制机制自身的运行,又可以推动各个机制间的协调。整合的控制机制从积极引导和奖励出发,诱导职员主动实现企业目标。同时,也根据组织类型和业务特点,对关键风险点的运作进行严格约束与监督,这样,既激发了职员积极性的发挥,又减少了事无巨细的控制成本,提高控制的有效性,有望取得事半功倍的效果。

[本文系教育部高等学校博士点专项科研基金(自然科学类)项目:“基于企业资源优化配置的内部控制系统研究”(编号:20090121110034)阶段性研究成果]

参考文献:

[1]杨时展:《会计信息系统说二评》,《杨时展论文集》,企业管理出版社1997年版。

[2]郭安邦:《嵌入式内部控制信息系统框架研究》,厦门大学

2009 年博士学位论文。

[3]王光远:《管理审计理论》,中国人民大学出版社 1996 年版。

[4]杨时展:《国家审计的本质》,《杨时展论文集》,企业管理出版社 1997 年版。

[5]张先治:《内部管理控制论》,中国财政经济出版社 2004 年版。

[6]周得孚:《管理控制》,上海财经大学出版社 1998 年版。

[7]池国华、吴晓巍:《管理控制的理论演变及其与内部控制关系》,《审计研究》2003 年第 5 期。

[8]杜胜利:《没有控制系统就没有执行力》,《管理世界》2004 年第 10 期。

[9]贺颖奇:《企业管理控制系统的基本框架》,《中国审计》2004 年第 2 期。

[10]李武、席酉民:《管理控制与和谐控制》,《管理工程学报》2002 年第 2 期。

[11]赵世君、汤云为:《论企业管理控制制度设计与实施中的协调与激励》,《财会通讯(综合版)》2006 年第 1 期。

[12]冉秋红:《知识导向的管理控制系统:基本框架与具体运作》,《会计研究》2007 年第 9 期。

[13]高晨、汤谷良:《管理控制工具的整合模式:理论分析与中国企业的创新》,《会计研究》2007 年第 8 期。

[14]王光远:《现代内部审计十大理念》,《审计研究》2007 年第 2 期。

[15]林钟高、徐虹:《分工、控制权配置与内部控制效率研究》,《会计研究》2009 年第 3 期。

[16][美]西蒙斯著,鲜红霞、郭旭力译:《控制》,机械工业出版社 2004 年版。

[17][美]Robert A. Anthony, Vijay Govindarajan 著,赵玉涛、刘寅龙、杜晓阳译:《管理控制系统》,机械工业出版社 2004 年版。

[18][美]Steven J. Root, 付涛、卢远瞩、黄翠竹译:《超越 COSO:加强公司治理的内部控制》,清华大学出版社 2004 年版。

[19]Office of Internal Auditing, Summary of COSO Integrated Framework, 1999.

[20]Clive Emmanuel, David Otley, K. Merchant, Readings in Accounting for Management Control, Chapman & Hall, 1992.

[21]COSO Committee, Internal Control — Integrated Framework, July 1994 Edition.

[22]Geert Hofstede, The Poverty of Management Control Philosophy, Academy of Management Review, 1978.

[23]Tony Lowe, John L. J. Machin, New perspective in management control, Macmillan, 1983.

[24]David Otley, Concepts of Control: the Contribution of Cybernetics and Systems Theory to Management Control, New perspective in management control, Macmillan, 1983.

[25]R. Whitley, Firms, institutions and management control: the comparative analysis of coordination and control systems, Accounting, Organizations and Society 1999(24).

[26]David Otley, Performance Management: A Framework for Management Control Systems Research, Management Accounting Research, 1999(10).

[27]A. J. Berry, D. T. Otley, Management Control Theory, Dartmouth Publishing Ltd, 1998.

[28]Tony Lowe and Wai Fong Chua, Organizational Effectiveness and Management Control, New perspective in management control, Macmillan, 1983.

[29]Tannenbaum A. S. Control in Organizations, New York: McGraw-Hill, 1968.

[30]William G. Ouchi, A Conceptual Framework for The Design of Organizational Control Mechanisms, Management Science, 1979.

[31]E. McKenna, Motivational Aspects of Management Control, New perspective in management control, Macmillan, 1983.

[32]C. W. Chow, M. D. Shields and A. Wu, The importance of national culture in the design of and preference for management controls for multi-national operations, Accounting, Organizations and Society, 1999.

[33]W. A. Stede, The effect of national culture on management control and incentive system design in multi-business firms, European Accounting Review, 2003(12).

[34]N. G. O'Connor, The influence of organizational culture on the usefulness of budget participation by Singaporean-Chinese managers, Accounting, Organizations and Society, 1995.

[35]R. H. Chenhall, Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future, Accounting, Organizations and Society, 2003.

[36]Figure 2.7 Roteh, MCS framework.

[37]Rotch W. Management control systems: one view of components and their interdependence, Journal of Management, 1993.

[38]Mikko Sandelin, Operation of Management Control Practices as a Package: A case study on control system variety in a growth firm context, Management Accounting Research 19, 2008.

[39]S. K. Herath, A Framework for Management Control Research, Journal of Management Development, 2007.

[40]T. Malmi, D. A. Brown, Management control systems as a package: Opportunities, challenges and research directions, Management Accounting Research, 2008(19).

[41]Charles Wiklinson, Organizational Control: a Resource Dependence Approach, New perspective in management control, London: Macmillan, 1983.

[42]T. M. Hopper and A. J. Berry, Organizational Design and Management Control, New perspective in management control, Macmillan, 1983.

(编辑 熊年春)